

疑問 相談

法人税

AOA 導入に伴う外国税額控除への影響

Q

内国法人である当社は 3 月決算法人の製造業ですが、外国税額控除制度について、平成 26 年度および平成 27 年度の税制改正により国外所得金額の算出に関する所要の整備が行われ、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度である当期から適用されると聞きました。当期の決算申告に向け、何らかの対応を行う必要はありますでしょうか。

私どもは、海外にいくつかの支店を有しており、そのような場合に注意が必要と聞いています。

A

貴社が国外に支店などの国外事業所等を有する場合には、その国外事業所等に帰属する外部および内部取引に関する所定の文書を作成しておく必要があります。

導入に伴う平成 26 年度税制改正により、平成 28 年 4 月 1 日以後開始事業年度より、この調整国外所得金額の計算の基となる国外所得金額は、以下の合計額とすることになりました（法令 141 の 2）。

- (1) 国外事業所等に帰属する国外源泉所得（一号所得）
- (2) その他の国外源泉所得（二号～十六号所得）

さらに、平成 28 年度の税制改正において、上記(1)がマイナスの場合にはそのマイナス残高である旨が、上記(1)と(2)の合計がマイナスの場合にはゼロとする旨が明確化されました（法令 141 の 2、141 の 3 ①）。

ここにおいて、外国税額控除の適用を受ける内国法人は、国外事業所等に帰属する外部取引および内部取引につき、それぞれ下記の書類を作成する必要があります（法 69^⑱^㉔、法規 30 の 2、30 の 3）。

【解 説】

1 概要

外国税額控除制度は、日本の法人税および住民税が内国法人の全世界所得に対して課税する制度を採用していることに起因する国際的^①二重課税を排除するため、同一の所得に対して両国で課税が生じた場合に法人税額および住民税額から一定の限度額の範囲において税額の控除を認める制度です（法 69）。

この外国税額控除制度における控除限度額は、（各事業年度の所得に対する法人税額）×（当期の調整国外所得金額）÷（当期の所得金額）で算出されますが、AOA

(1) 国外事業所等帰属外部取引

書類の種類	具体例 (財務省「平成 26 年度税制改正の解説」より)
国外事業所等帰属外部取引の内容を記載した書類	外部との契約書等
国外事業所等および本店等が国外事業所等帰属外部取引において使用した資産および負債の明細を記載した書類	国外事業所等帰属外部取引に関して使用した資産 (無形資産を含む) および負債の種類、内容等がわかる書類
国外事業所等および本店等が国外事業所等帰属外部取引において果たす機能ならびにその機能に関連するリスクを記載した書類	国外事業所等および本店等が国外事業所等帰属外部取引においてどのような機能を果たしているかおよびリスクを負っているのかを説明する書類
国外事業所等および本店等が国外事業所等帰属外部取引において果たした機能に関連する部門ならびにその部門の業務内容を記載した書類	どのような人的機能が遂行されたかが分かる書類 (どのような部門においてどれほどの人員を配置し、どのような業務を行っているか)

取引に該当する資産の移転その他の事実を記載した注文書その他の書類またはその写し	うな取引であるのかを説明する書類
国外事業所等および本店等が内部取引において使用した資産および負債の明細を記載した書類	(1)と同様
国外事業所等および本店等が内部取引において果たす機能ならびにその機能に関連するリスクを記載した書類	(1)と同様
国外事業所等および本店等が内部取引において果たした機能に関連する部門ならびにその部門の業務内容を記載した書類	(1)と同様
その他内部取引に関する事実が生じたことを証する書類	発生した内部取引の事実を証明する書類

(2) 内部取引

書類の種類	具体例 (財務省「平成 26 年度税制改正の解説」より)
国外事業所等と本店等との間の内部	内部取引を認識している場合に、どのよ

なお、上記の国外事業所等帰属所得の適否の検討に当たっては、外国法人の恒久的施設帰属所得の調査に関する取扱いを準用することとされており、具体的には以下のような項目が留意点として列挙されています (平成 28 年 6 月 28 日、査調 7-1 ほか「恒久的施設帰属所得に係る所得に関する調査等に係る事務運営要領の制定について

(事務運営指針)」2-1、5-1)。

▷ 恒久的施設および本店等が果たす機能ならびにその事実の分析を行い、関連書類に基づき、次に掲げる事項を検証する。

- 事業において生じるリスクについて、恒久的施設がリスクの引受けまたは管理に関する人的機能を果たす場合、そのリスクがその恒久的施設に帰属しているか
- 有する資産について恒久的施設が資産の帰属に関する人的機能を果たす場合、その資産がその恒久的施設に帰属しているか
- 上記人的機能以外の恒久的施設が果たす機能および使用する資産は適切に特定されているか
- 恒久的施設に帰属する外部取引および内部取引が、上記に基づき適切に特定されているか

2 内国法人の取るべき対応

上記1のとおり、内国法人が国外に支店等の国外事業所等を有する場合、外国税額控除における控除限度額の計算において、その国外事業所等に関して移転価格税制の経済分析に準じた検討を行い、所定の書類備置が求められることとなります。この書類は税務調査において開示を求められる可能性が高く、また、上述のとおり記載内容

は多岐にわたることから、適用法人にはスケジュールに余裕をもった事前準備が推奨されます。特に適用初年度は、その後頻繁に変更することがないように、綿密な検討と貴社としての税務ポジションの構築が不可欠と考えられます。

また多額の税額の影響が見込まれる要素がある場合には、必要に応じ、税務当局への事前相談および事前確認の実施も保守的見地から一案と考えます(前述の事務運営指針 第7章)。

3 関連論点

その他、関連する論点として、例えば貴社の外国(例：中国)における駐在員事務所や一定の活動が、当該国の税制において恒久的施設として認定され、みなし利益率に基づいた課税が行われ、実務上、当該国において法人税を支払う必要が生じた場合、その恒久的施設をどのように取り扱うかというような論点も挙げられます。

この場合、日本との租税条約締結国においては、その租税条約に定める恒久的施設に相当するものを国外事業所等としていることから(法令145の2①)、租税条約の恒久的施設条項における定めに基づいて、上記書類作成の要否も判断されるべきと解します。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 インターナショナルタックスサービス

パートナー 結城 一政 シニアマネジャー 川島 智之》